Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
I[re] chambre

N° 35224 du rôle
Inscrit le 25 septembre 2014

Audience publique du 19 novembre 2014

Recours formé par
Monsieur ..., Esch-sur-Alzette,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 35224 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 25 septembre 2014 par Maître Georges Krieger, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 juillet 2014 portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie émis en date du 18 avril 2014 ;

Vu l'ordonnance du président du tribunal administratif du 2 octobre 2014 par laquelle ont été abrégés les délais légaux quant à l'instruction de l'affaire ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 20 octobre 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 27 octobre 2014 par Maître Georges Krieger pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Izzate Zeymoussi, en remplacement de Maître Georges Krieger, et Monsieur le délégué du gouvernement Luc Reding en leurs plaidoiries respectives.

En date du 18 avril 2014, le bureau d'imposition Sociétés Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », émit un bulletin d'appel en garantie (« *Haftungsbescheid* ») en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », à l'encontre de Monsieur ... en sa qualité d'administrateur de la société anonyme ..., dénommée ci-

après « la société ... », ledit bulletin déclarant Monsieur ... codébiteur solidaire d'un montant de ...euros, en principal et intérêts, au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur la fortune dus par la société ... pour les années d'imposition 2010 à 2014, respectivement 2010 à 2012 et 2010 à 2013.

Par courrier de son litismandataire daté au 17 juillet 2014, Monsieur ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », à l'encontre du prédit bulletin d'appel en garantie.

Par décision du 30 juillet 2014, le directeur déclara non fondée la réclamation introduite par Monsieur ... dans les termes suivants :

« *Vu la requête introduite le 18 juillet 2014 par Me Georges KRIEGER, au nom du sieur ..., L-…, pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau Sociétés Esch-sur-Alzette en date du 18 avril 2014;*

Vu le dossier fiscal;

Vu le § 119 alinéa 1er AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238A0) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité d'administrateur de la société anonyme ..., actuellement en faillite, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclaré responsable du non-paiement de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur la fortune dus par la société pour les années 2010 à 2014 au montant total de ...euros, dont ...euros en principal et … euros pour intérêts de retard; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes échues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO;

Considérant que le réclamant fait notamment valoir qu'il n'aurait commis aucune négligence fautive pouvant engager sa responsabilité;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales. incombant à la société, notamment de remettre les déclarations fiscales dans les délais légaux et de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 no 6902);

que dans la mesure où l'administrateur, par l'inexécution fautive de ces obligations, a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué codébiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

que la responsabilité de l'administrateur est à qualifier de fautive du moment que les impôts échus, même avant son entrée en fonction, ne sont pas payés sur les fonds disponibles de la société à l'administration;

Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO);

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait, en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG), une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBI. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch §2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef de l'administrateur d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C);

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre la réclamante et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt sur la fortune dus par la société pour les années 2010 à 2014;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité de l'administrateur et administrateur-délégué pour les années d'imposition litigieuses ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés no … du 2 octobre 2008 que lors de l'assemblée générale extraordinaire du 20 août 2008, le réclamant a été nommé administrateur de la société ..., sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite;

qu'en cette qualité il avait le pouvoir d'engager la société par sa signature avec la signature conjointe d'un administrateur-délégué pendant la période du 20 août 2008 au 24 février 2014, date du jugement de faillite de la société ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité de la réclamante est engagée en vue des éléments qui précèdent ;

Considérant en effet qu'il résulte du dossier fiscal, que les actionnaires de la société ..., à savoir, la dame ..., le sieur … et le sieur ..., ont prélevé la presque totalité des liquidités provenant de la vente des immeubles ayant appartenu à la société par l'intermédiaire de leurs comptes-courants actionnaires respectifs, sans jamais les rembourser à la société, de sorte qu'au 31 décembre 2012, la créance totale à l'encontre des actionnaires s'élève à … euros;

que cette façon de procéder, à savoir le manque de liquidités provoqué par des prélèvements excessifs des actionnaires, avant même la liquidation en bonne et due forme de la société, et le défaut de paiement des montants dus à titre de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur la fortune pour les années 2010 à 2014, d'un montant total de ...euros, d'ailleurs dûment provisionnés, constitue une faute grave et une violation des obligations incombant au représentant légal de la société ;

Considérant que par ces agissements le réclamant a donc sciemment omis de verser l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur la fortune dus par la société pour les années 2010 à 2014 au montant total en principal et intérêts de ...euros et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant qu'administrateur de la société visée est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de celle-ci au titre des impôts ci-avant énumérés est justifiée ;

Considérant par ailleurs, que de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art.1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, le représentant responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme;

la rejette comme non fondée. ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 25 septembre 2014, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 30 juillet 2014.

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux et un bulletin d'établissement de la fortune.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal par Monsieur ... à l'encontre de la décision directoriale précitée, ayant statué sur les mérites d'une réclamation introduite contre le bulletin d'appel en garantie dont il a fait l'objet.

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation introduit à titre subsidiaire contre la décision directoriale précitée.

Le recours en réformation ayant été introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

A l'appui de son recours, le demandeur fait soutenir avoir été nommé administrateur de la société ..., par résolution de l'assemblée générale des actionnaires du 20 août 2008, suivant laquelle son mandat prenait fin à l'issue de l'assemblée générale annuelle de l'an 2010, et il fait préciser que dans la mesure où aucune assemblée générale n'aurait été tenue au cours de l'année 2010, son mandat d'administrateur n'aurait pas été reconduit. Le demandeur fait encore état de ce que par jugement commercial du 24 février 2014, la société ... a été déclarée en état de faillite.

En droit, le demandeur reproche au directeur d'avoir retenu sa responsabilité personnelle en sa qualité de dirigeant de la société ..., alors que dans la mesure où son mandat d'administrateur aurait pris fin à l'issue de l'assemblée générale annuelle qui aurait dû se tenir au cours de l'année 2010 et où, au cours de l'année en question, aucune assemblée générale n'aurait été tenue, il n'aurait pas eu le pouvoir d'engager la société pendant la période « *du 20 août 2008 au 24 février 2014, date du jugement de faillite de la société* », en ce que son mandat d'administrateur n'aurait pas été reconduit. Il estime dans ce contexte que, dans la mesure où le procès-verbal de l'assemblée générale annuelle précitée du 20 août 2008 aurait été publié au Mémorial et déposé au registre de commerce et des sociétés, il aurait été opposable non seulement aux tiers mais également à l'administration des Contributions directes. En effet, comme par l'émission du bulletin d'appel en garantie précité du 18 avril 2014, le bureau d'imposition lui réclamerait le paiement d'impôts dont la date d'exigibilité serait postérieure à la fin de son mandat d'administrateur dans la société ..., tant le préposé du bureau d'imposition que le directeur auraient violé les paragraphes 103 et 109 AO en retenant sa responsabilité personnelle.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce moyen pour ne pas être fondé.

Il y a tout d'abord lieu de rappeler qu'en vertu des dispositions du paragraphe 103 AO, « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

Il s'ensuit qu'un administrateur d'une société anonyme est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Il n'est en l'espèce pas contesté que Monsieur ... était, depuis le 20 août 2008, l'un des trois administrateurs de la société ..., déclarée en état de faillite par jugement du 24 février 2014. S'il est vrai, comme l'a relevé le demandeur, que suivant la septième résolution de l'assemblée générale ordinaire précitée du 20 août 2008, son mandat d'administrateur devait prendre fin à l'issue de l'assemblée générale annuelle qui aurait dû se tenir au cours de l'année 2010, il n'en demeure pas moins, comme l'a également relevé le demandeur, qu'aucune assemblée générale ne s'est tenue au cours de l'année 2010 en question ni à aucune autre date postérieure. Il échet partant d'en conclure que le demandeur avait gardé la qualité d'administrateur jusqu'au jour du prononcé de la faillite de la société ..., ce qui est d'ailleurs confirmé par le fait que dans un courrier adressé en date du 19 décembre 2012 au préposé du bureau d'imposition, Monsieur ... a lui-même fait état de sa qualité d'administrateur de la société .... Cet état de fait est encore confirmé par la signature apposée par Monsieur ... sur les formulaires des déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial des années 2008 à 2011, datés respectivement des 19 et 20 décembre 2012. Il échet également de relever que Monsieur ... a signé, également en date du 20 décembre 2012, non seulement la déclaration de la fortune au 1er janvier 2011 de la société ..., mais également le formulaire d'établissement séparé de la valeur estimée de réalisation des actions, parts sociales et actions de jouissance au 31 décembre 2010 de la même société.

En outre, il échet de relever que le nom de Monsieur ... figurait toujours au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg, suivant un extrait du 14 avril 2014, au titre de l'un des administrateurs de la société ..., il est vrai avec la précision que cette fonction ne durerait que jusqu'à l'assemblée générale qui se tiendra en l'année 2010.

Il échet partant de conclure de l'ensemble des éléments qui précèdent que c'est à bon droit que le directeur, en confirmant en cela la décision prise par le préposé du bureau d'imposition, a retenu que le demandeur était, à la date du prononcé de la faillite de la société ..., à considérer comme étant l'un des représentants légaux de ladite société et que jusqu'à la date en question, il continuait à exercer les fonctions d'administrateur de la société ....

Il s'ensuit que ce premier moyen est partant à rejeter comme n'étant pas fondé.

En deuxième lieu, le demandeur reproche au directeur d'avoir confirmé la décision du bureau d'imposition précitée du 18 avril 2014 en ce que celle-ci a retenu sa responsabilité en tant qu'administrateur de la société ..., alors que celle-ci disposait d'un administrateur-délégué chargé de la gestion journalière de la société, tel que cela ressort du procès-verbal de l'assemblée générale des actionnaires du 20 août 2008. Ainsi, du fait de la nomination d'un administrateur-délégué, il aurait été « *dessaisi de la charge de s'occuper de la gestion journalière de la société* » et le directeur, de même que le préposé du bureau d'imposition, resteraient en défaut d'établir les raisons pour lesquelles il aurait été décidé de le « *poursuivre* » plutôt que l'administrateur-délégué de la société ou un autre administrateur de celle-ci. Il se réfère à l'article 10 des statuts de la société ... suivant lequel « *la société se trouve engagée en toutes circonstances par les signatures conjointes de deux administrateurs dont celle de l'administrateur délégué* ». Il insiste

dans ce contexte sur le fait que la gestion journalière de la société n'aurait pas été exercée par lui, contrairement à ce qui serait allégué par le directeur. Il évoque encore dans son mémoire en réplique un excès de pouvoir dans le chef de l'administration, alors que la décision d'émettre un bulletin d'appel en garantie contre lui n'aurait été prise qu'en considération de sa situation financière personnelle plus favorable à l'exécution dudit bulletin.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce moyen pour ne pas être fondé.

Il échet tout d'abord de rappeler que le paragraphe 118 AO dispose ce qui suit : « *Das Finanzamt, das die Steuerschuld des Steuerpflichtigen festzusetzen hat, ist befugt, die Vertreter und Bevollmächtigten und die Übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen zur Erfüllung der ihnen obliegenden Verpflichtung anzuhalten und diejenigen, die neben dem Steuerpflichtigen oder an dessen Stelle persönlich für die Steuer haften (§97 Absatz 2), in Anspruch zu nehmen* ».

Il se dégage encore du paragraphe 7, alinéa (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, dénommée ci-après « Steueranpassungsgesetz », en abrégé « StAnpG », que «*Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* ». Ainsi, le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

Conformément au paragraphe 2 StAnpG disposant dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* », l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En l'espèce, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité d'administrateur de la société ..., disposant du pouvoir d'engager la société sous la signature conjointe de celle de l'administrateur-délégué, conformément à l'article 10 des statuts de la société ....

Il suit partant de l'ensemble des développements qui précèdent que c'est à bon droit que le bureau d'imposition, confirmé également sur ce point par le directeur dans la décision sous examen, a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle de Monsieur ..., en ce qu'il disposait d'un pouvoir d'appréciation discrétionnaire quant à la question de savoir contre lequel des administrateurs de la société ... il entendait émettre le bulletin d'appel en garantie sans avoir violé le principe d'équité. D'ailleurs, comme l'a relevé le délégué du gouvernement, tel que cela

ressort également des pièces et éléments du dossier, le bureau d'imposition a non seulement émis un bulletin d'appel en garantie à l'encontre du demandeur, mais également à l'encontre des deux autres administrateurs de la société ..., dont l'administrateur-délégué.

Il échet encore de relever qu'il se dégage du bulletin d'appel en garantie du 18 avril 2014 que le préposé du bureau d'imposition a motivé sa décision d'émettre ledit bulletin également à l'encontre du demandeur, étant donné qu'il y a expressément indiqué qu'il soupçonnait celui-ci d'avoir « *prélevé la presque totalité des liquidités provenant de la vente des immeubles ayant appartenu à la société* », ensemble avec les deux autres administrateurs. Le préposé du bureau d'imposition a ainsi valablement motivé sa décision d'agir également à l'encontre du demandeur.

Aucun reproche à cet égard ne pouvant être émis à l'égard de la décision directoriale critiquée, de sorte que ce deuxième moyen est également à rejeter pour ne pas être fondé.

En troisième lieu, le demandeur reproche au directeur de ne pas avoir motivé sa décision quant à l'inexécution fautive qui lui serait reprochée. Il estime en effet que la décision critiquée ne contiendrait que des motifs stéréotypés qui ne feraient que renvoyer aux dispositions légales applicables et constater un manquement dans son chef, sans qualifier en quoi, en l'espèce, un quelconque comportement fautif pourrait lui être reproché.

Le délégué du gouvernement conclut à une indication suffisante des motifs dans la décision sous examen, en ce que celle-ci préciserait qu'il serait reproché au demandeur de ne pas avoir 1) accompli ou 2) veillé à l'accomplissement des obligations qui lui incombaient en tant que représentant de la société ..., ainsi qu'un manque de diligences ou de soins apportés à l'exécution des obligations fiscales de la société en question.

Si, en l'espèce, le demandeur critique sous ce volet de son recours également la légalité externe de la décision directoriale déférée, en soutenant, comme relevé ci-dessus, que le directeur se serait limité à une motivation stéréotypée et n'aurait pas caractérisé l'existence d'une inexécution fautive au sens du paragraphe 109 AO, le tribunal, pour sa part, constate que la décision sur réclamation du 30 juillet 2014, telle que citée *in extenso* ci-avant, mentionne de manière circonstanciée les éléments de fait et de droit justifiant aux yeux du directeur que le demandeur soit déclaré codébiteur solidaire de la dette fiscale de la société ... – la question du bien-fondé de ces motifs relevant de l'examen au fond du recours – le directeur ayant en substance retenu que le demandeur était administrateur de la société ..., qu'il était tenu de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable, qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du paragraphe 103 AO, que par l'inexécution fautive de ces obligations, le demandeur a empêché la perception de l'impôt légalement dû, qu'il est soupçonné, ensemble avec les autres actionnaires et administrateurs de la société ..., d'avoir prélevé la presque totalité des liquidités provenant de la vente des immeubles ayant appartenu à la société par l'intermédiaire de leurs comptes-courants-actionnaires respectifs, sans jamais les rembourser à la société et d'avoir ainsi provoqué un manque de liquidités dans le chef de la société par des prélèvements excessifs des actionnaires, avant même la liquidation en bonne et due forme de la société.

Au vu de ce qui précède, il échet de constater que la décision directoriale sous examen contient une indication circonstanciée des motifs ayant amené le directeur à rejeter la réclamation

lui adressée par le demandeur, dirigée contre le bulletin d'appel en garantie précité du 18 avril 2014, de sorte que le moyen afférent est à rejeter pour ne pas être fondé.

En quatrième et dernier lieu, le demandeur soutient qu'il ne lui saurait être reproché le moindre comportement fautif ayant été à l'origine du non-paiement des impôts dus par la société .... Ainsi, l'administration, et plus particulièrement le directeur, seraient en défaut d'établir les circonstances spécifiques qui auraient justifié l'émission d'un bulletin d'appel en garantie à son encontre, plutôt que contre l'un des deux autres administrateurs. C'est ainsi qu'il reproche au directeur de ne pas avoir satisfait à la condition supplémentaire exigée par le paragraphe 109 (1) AO, suivant laquelle il y aurait lieu d'établir une « *schuldhafte Verletzung* » des obligations incombant aux représentants de la société, pour établir ainsi une inexécution fautive de ses obligations avant de pouvoir lui adresser un bulletin d'appel en garantie.

Le demandeur conteste plus particulièrement avoir prélevé par son compte-courant d'actionnaire une partie de la somme revenant à la société ... à la suite de la vente d'un immeuble ayant appartenu à cette dernière. A ce titre, il précise que par acte notarié du 12 mai 2010, la société ... a effectivement procédé à la vente d'un immeuble lui appartenant pour la somme de ...€ et que le produit de la vente aurait été affecté au remboursement d'un prêt hypothécaire auprès de la ..., à hauteur de la somme de ...€.

Le délégué du gouvernement, en citant *in extenso* dans son mémoire en réponse la motivation contenue dans la décision directoriale sous examen, estime que la faute du demandeur serait amplement démontrée par les motifs en question, de sorte que la mise en responsabilité du demandeur aurait été pleinement justifiée en l'espèce, sans prendre autrement position par rapport aux contestations soulevées par le demandeur dans sa requête introductive d'instance.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur estime que le délégué du gouvernement ne relèverait que des prétendues inexécutions des obligations fiscales prévues au paragraphe 103 AO, sans pour autant caractériser une inexécution *fautive* dans son chef, en rappelant à cet égard ses contestations formelles quant à un quelconque prélèvement qu'il aurait effectué sur les comptes de la société. D'une manière générale, le demandeur soutient que ni le directeur ni le délégué du gouvernement n'auraient établi le moindre comportement fautif dans son chef et tenant plus particulièrement aux circonstances spécifiques de l'espèce.

Le demandeur soutient encore que ni le délégué du gouvernement ni le directeur ni d'ailleurs le préposé du bureau d'imposition n'auraient produit le moindre extrait de compte bancaire dont il ressortirait qu'il aurait prélevé des sommes sur les comptes bancaires de la société, tel que cela est allégué par la partie défenderesse.

Il échet tout d'abord de rappeler que le dirigeant d'une société ne peut être tenu personnellement responsable du non-paiement des impôts dus par cette société que dans les conditions plus particulièrement prévues au paragraphe 109 AO qui dispose dans son alinéa (1) que : « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 bis 108 auferlegten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütungen zu unrecht gewährt worden sind* ».

Il se dégage de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung*») des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

En l'espèce, le bureau d'imposition, confirmé sur ce point également par le directeur dans la décision sous examen, a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité d'administrateur de la société ..., disposant du pouvoir d'engager l'entreprise ensemble avec l'administrateur-délégué, le bureau d'imposition ayant retenu plus particulièrement à charge de Monsieur ... que celui-ci, de même que les autres administrateurs de la société ..., « *ont prélevé la presque totalité des liquidités provenant de la vente des immeubles ayant appartenu à la société* [...] *par leurs compte-courants actionnaires respectifs sans jamais les rembourser à la société* ». Le bureau d'imposition a encore relevé que « *cette façon de procéder, à savoir le manque de liquidités provoqué par des prélèvements excessifs des actionnaires, avant même la liquidation en bonne et due forme de la société, et le défaut de paiement des montants dus à titre de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur la fortune pour les années 2010 à 2014 d'un montant total de ...euros, d'ailleurs dûment provisionné, constituaient manifestement une faute grave de* [ses] *obligations en tant que représentant légal de la société* ».

Comme relevé ci-avant, le demandeur fait plaider en substance que ce serait à tort que le bureau d'imposition lui a reproché le prélèvement du produit de la vente des immeubles ayant appartenu à la société ..., en soutenant que la quasi intégralité de ce produit aurait servi au remboursement d'un prêt hypothécaire auprès de la ....

Force est au tribunal de constater qu'il ressort des pièces versées en cause, et plus particulièrement de la pièce n° 7 de la farde de pièces déposée au greffe du tribunal administratif par le demandeur en date du 25 septembre 2014, qu'en date du 19 mai 2010, un montant de ...€ a été crédité à la ..., par un virement dont le donneur d'ordre était le notaire chargé de la vente du 12 mai 2010, par laquelle la société ... a vendu un immeuble lui appartenant dans la commune de Hobscheid pour un prix total de ...€, ledit ordre de virement précisant comme communication : « *REMB PRÊT HYPO SS COND mainlevée no...* ». Par ailleurs, il ne ressort d'aucune pièce et d'aucun élément du dossier, et il n'est d'ailleurs de ce fait pas établi par l'Etat, que le solde du produit de cette vente ait été distribué d'une manière ou d'une autre à l'un des administrateurs de la société ....

Il suit partant des développements qui précèdent qu'aucune faute caractérisée à charge du demandeur ne ressort des pièces et éléments soumis au tribunal, étant relevé que la seule faute alléguée par l'Etat et soulevée à l'appui de la motivation de sa décision, à savoir le prélèvement personnel du produit de la vente d'un immeuble de la société ... par le biais du compte-courant associé, n'a pas été établie.

Si, comme retenu ci-avant, d'après les termes mêmes du paragraphe 109 AO, il ne suffit pas d'un simple manquement pour engager la responsabilité du représentant d'une société, alors que ce manquement doit être fautif, le comportement de Monsieur ... ne peut être considéré

comme étant fautif au sens du paragraphe 109 AO en question, dans la mesure où aucune « *schuldhafte Verletzung* » n'a pu être établie à son égard.

Il se dégage dès lors de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours est fondé, de sorte qu'il y a lieu de procéder par réformation de la décision directoriale sous examen à l'annulation du bulletin d'appel en garantie émis à l'encontre du demandeur.

Quant à la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par le demandeur d'un montant de 3.000 €, il échet de la rejeter, étant donné qu'elle ne précise pas en quoi il serait inéquitable de laisser à sa charge des frais et honoraires non compris dans les dépens.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond le déclare justifié, partant, par réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 juillet 2014, dit qu'il y a lieu de faire droit à la réclamation du demandeur tendant à voir annuler le bulletin d'appel en garantie émis par le bureau d'imposition en date du 18 avril 2014 à son encontre et annule le bulletin d'appel en garantie en question ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure sollicitée par le demandeur ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Laurent Lucas, juge,
Olivier Poos, juge,

et lu à l'audience publique du 19 novembre 2014 par le premier vice-président, en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann s. Carlo Schockweiler